Развитие учета затрат на предприятиях молочной промышленности на основе АВС-метода

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Нигматуллина, Нурия Нурсиловна

**Год:**

2010

**Автор научной работы:**

Нигматуллина, Нурия Нурсиловна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Казань

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

190

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Нигматуллина, Нурия Нурсиловна

ВВЕДЕНИЕ.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРИМЕНЕНИЯ АВС-МЕТОДА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ АГРОПРОМЫШЛЕННОГО КОМПЛЕКСА.

1.1. Характерные особенности и принципы АВС-метода.

1.2. Возможности предоставления АВС-методом учетной информации и сферы ее применения.

1.3. Разработка системы учета затрат по методу ABC.

2. ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ВНЕДРЕНИЯ АВС-МЕТОДА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ МОЛОЧНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ.

2.1. Развитие учета затрат на предприятиях молочной промышленности.

2.2. Методология применения АВС-метода в производстве молочной продукции.

2.3. Возможности оценки рентабельности покупателей с помощью АВС-метода

3.УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ ПО МЕТОДУ ABC НА ПРЕДПРИЯТИЯХ МОЛОЧНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ.

3.1. Метод ABC как инструмент эффективного управления затратами.

3.2. Операционно-ориентированное управление предприятием молочной промышленности.

3.3. Применение системы целевой себестоимости на предприятиях молочной промышленности.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Развитие учета затрат на предприятиях молочной промышленности на основе АВС-метода"

Актуальность темы исследования. Жесткая конкуренция, сложившаяся на рынке молочной промышленности, оказала особое влияние на развитие и внедрение в систему управления предприятием управленческого учета. Необходимость успешного конкурирования ставит перед руководителями предприятий задачи усовершенствования внутренних процессов: снижения себестоимости молочной продукции, повышения эффективности качества производства. Изменяющимся требованиям рынка сопутствуют организационная перестройка, внедрение новых бизнес-процессов, привлечения персонала для решения производственных и управленческих задач.

Отечественные теория и практика управления затратами достаточно точно решают задачи анализа себестоимости выпущенной продукции, что позволяет выявлять и задействовать резервы ее снижения. Однако при всей значимости такого анализа, его результаты не в достаточной мере удовлетворяют современным требованиям. Руководителей предприятий интересует, во что действительно обходятся производство и реализация каждого вида молочной продукции; как соотносятся себестоимость с ценами, диктуемыми рынком; какова целесообразность производства. Естественно, убыточность той или иной продукции может приводить к решению об исключении ее из производственной программы, как нерентабельной. Данная ситуация может сложиться на практике в результате необоснованного распределения косвенных расходов между отдельными видами продукции. Объясняется это тем, что во всех отраслях, и в молочной промышленности в особенности, идет тенденция к увеличению доли косвенных расходов в общей сумме затрат. К тому же, прослеживается возрастание косвенных расходов и не только производственного характера, где живой труд заменяется машинным, что приводит к увеличению доли работников, обеспечивающих технологический процесс. Растут косвенные затраты и по остальным элементам цепочки ценностей: при разработке продукта, при продажах. Это приводит к необходимости отслеживания изменений в потребностях рынка и соответствующего реагирования на эти изменения, что требует все больших вложений в процесс маркетинга и сбыта, исследований и технологических разработок. Вследствие этого наблюдается заинтересованность предприятий в информации о прибыльности отдельных клиентов, а не только общей рентабельности.

Чаще всего на предприятиях молочной промышленности применяют метод калькулирования себестоимости продукции, при котором распределение косвенных расходов производится пропорционально затратам на сырье или расходам на заработную плату основных производственных работников, то есть по факторам, не являющимся причинами возникновения косвенных затрат. Как следствие, показатели себестоимости продукции искажаются, что приводит к принятию ошибочных управленческих решений. Более того, интенсивная конкуренция приводит к тому, что тяжесть таких ошибок стала более весомой, а само появление таких ошибок - более вероятным и более дорогостоящим.

Сложность расчета себестоимости единицы продукции и высокая доля косвенных затрат, требующих грамотного распределения обусловлены следующими особенностями предприятий молочной промышленности:

- большим ассортиментом выпускаемой продукции;

- невысоким сроком хранения сырья, материалов и готовой продукции;

- упаковкой товара как одной из маркетинговых составляющих успешного функционирования предприятия;

- высокими требованиями к качеству продукции со стороны потребителей;

- контролируемым и строго нормированным технологическим и снабженческо-сбытовым процессом.

Все вышеуказанные и другие обстоятельства приводят к тому, что актуальной проблемой бухгалтерского управленческого учета на предприятиях молочной промышленности являются разработка и выбор наиболее передового подхода с учетом особенностей отрасли, позволяющего решить управленческие задачи в области расчета себестоимости и для оптимизации затрат. Таким методом, эффективно отвечающим всем вышеназванным требованиям, является АВС-метод, предполагающий распределение косвенных затрат на основе причинно-следственных связей по операциям, которые их генерируют. В свою очередь, операции на предприятии обеспечивают производство и реализацию продукции, перенося на них накопленные в себе затраты на конечные объекты калькулирования. АВС-метод рассматривается не только как система учета затрат, но и как один из инструментов бюджетирования и управления затратами. Данные обстоятельства предопределили выбор темы диссертации и основные направления ее разработки.

Степень изученности проблемы. В процессе написания диссертационной работы автором было изучено большое количество источников, в частности труды зарубежных ученых: А. Апчерча, К. Друри, П. Атрилла, У. Кита, Ч. Хорнгрена; труды отечественных ученых-экономистов: В.А. Ивлева, В.Б. Ивашкевича, В.Г. Елиферова, В.Э. Керимова, М.А. Бахрушиной, Н.Д. Врублевского, О.В. Алексеевой, О.Д. Кавериной, O.E. Николаевой, О.П. Осипепковой, Т.Е. Гварлиани; статьи в периодических изданиях: A.B. Рябкова, Е.В. Гонтаренко, Е.Т. Гребнева, И.А. Масловой, JT.B. Усатовой, С.А. Самусенко, С.А. Сыча; А.П. Петросяна, И.В. Багаева.

Количество источников, посвященных АВС-методу, за последние годы увеличилось, что объясняется ростом интереса ученых и руководителей предприятий к данному методу учета затрат. Вместе с тем необходимо отметить, что информация о возможностях применения АВС-метода в молочной промышленности с учетом особенностей организаций не представлена. Также недостаточно освещены возможности применения АВС-метода для оценки рентабельности отдельных клиентов с учетом их индивидуальных требований. Все это также обусловливает актуальность темы диссертации и ее основных задач.

Цели и задачи диссертационного исследования. Целью диссертационного исследования являются изучение характерных особенностей и принципов АВС-метода и разработка практических возможностей применения АВС-метода для учета затрат в организациях молочной промышленности. Для достижения поставленной цели были определены следующие задачи:

- обобщить существующую методологию применения АВС-метода, уточнить использование его понятийного аппарата;

- определить сферы применения учетной информации, полученной посредством АВС-метода и детализировать элементы данной системы;

- выявить особенности организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях молочной промышленности, его недостатки и возможности совершенствования;

- разработать систему АВС-метода учета затрат для применения в процессе учета производства молочной продукции и при оценке прибыльности клиентов;

- исследовать возможности АВС-метода, как аналитического инструмента управления затратами;

- изучить возможности АВС-метода для организации операционно-ориентированного управления предприятиями молочной промышленности и его интеграции с системой целевой себестоимости.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в рамках раздела "Бухгалтерский учет и экономический анализ" Паспорта специальности ВАК 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика": п. 1.8 "Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей", п. 1.9 "Проблемы учета затрат и калькулирование себестоимости, методы ее статистического анализа".

Предмет и объект исследования. Предметом исследования является совокупность методологических и практических аспектов внедрения ABC -метода на предприятиях молочной промышленности и применения его для принятия долгосрочных управленческих решений. Объектом исследования являются молочные, молочноконсервные и маслосыродельные комбинаты и заводы Республики Татарстан, в частности входящие в состав ОАО «ВАМИН Татарстан» и ООО «Натуральный продукт». В диссертационном исследовании использовались организационно-распорядительные и учетные документы данных хозяйствующих субъектов.

Теоретической и методологической основой диссертационного исследования явились законодательные и нормативные акты, регулирующие порядок ведения бухгалтерского учета и отчетности, отраслевые инструкции по калькулированию себестоимости продукции на предприятиях молочной, маслосыродельной и молочноконсервной промышленности; разработки зарубежных и отечественных ученых, исследующих аспекты внедрения и эксплуатации системы управленческого учета, труды в области управленческого анализа, а также статьи в периодических изданиях о современных методах и системах управления затратами на предприятиях. В ходе исследования использовались различные методы: монографический, рачетно-конструктивный, приемы обследования, сравнения, обобщения и систематизации используемого теоретического и практического материала.

Научная новизна. Научная новизна диссертации заключается в комплексном изучении вопросов применения АВС-метода учета затрат на предприятиях молочной промышленности, а именно:

- обоснована методология применения в управленческом учете АВС-метода с использованием стандартных ставок драйверов, основанная на практической мощности операций и модели потребления ресурсов;

- определены сферы применения учетной информации, полученной при помощи АВС-метода - ценообразование, оптимизация затрат и доказаны преимущества АВС-метода при калькулировании себестоимости продукции (работ, услуг);

- разработаны этапы внедрения управленческого учета затрат на основе АВС-метода на предприятиях молочной промышленности: планирование, идентификация и сбор входных данных, варианты проектирования модели АВС-метода в зависимости от поставленных целей и задач разработчика;

- предложена методология внедрения АВС-метода на предприятиях молочной промышленности для учета затрат калькулирования точной себестоимости молочной продукции с учетом специфики производства;

- разработана методология внедрения АВС-метода на предприятиях молочной промышленности для оценки рентабельности клиентов в условиях возрастания индивидуальных требований к маркетингу и сбыту;

- рекомендованы действенные управленческие инструменты, позволяющие применять АВС-информацию в области учета и управления затратами и бюджетирования;

- предложен операционно-ориентированный подход к управлению молокоперерабатывающим предприятием;

- разработана методика использования системы целевой себестоимости, интегрированной с АВС-методом, при планировании производства новой продукции на предприятиях молочной промышленности.

Практическая значимость диссертационного исследования - в возможности практического применения изложенных в работе подходов, связанных с внедрением АВС-метода, как на стадии производства, так и в процессе сбыта и маркетинга. Представляется возможным также использование АВС-метода как инструмента эффективного управления процессами и затратами на предприятии. Таким образом, теоретические положения и организационно-методические рекомендации, изложенные в работе, могут использоваться для совершенствования систем управленческого учета на коммерческих предприятиях.

Апробация и внедрение результатов исследования. Отдельные теоретические и практические результаты исследования докладывались на Всероссийской научно-практической конференции «Экономические и социальные аспекты развития сельского хозяйства» (г. Казань, 2007), региональной научно-практической конференции «Актуальные проблемы теории и практики учета и налогообложения» (г. Йошкар-Ола, 2009), на межвузовских и региональных научно-практических конференциях ФГОУ ВПО

Казанский Государственный Аграрный Университет» ежегодно. Результаты научных исследований приняты к внедрению в ОАО «ВАМИН Татарстан» и его филиалах: на Казанском молочном комбинате, Балтасинском маслодельно-сыродельном комбинате, Арском молочном комбинате; ООО «Натуральный продукт» РТ, Министерством сельского хозяйства и продовольствия РТ, что подтверждается соответствующими актами о внедрении. Основные положения и результаты диссертационного исследования нашли отражение в 7 публикациях автора, в том числе в трех статьях изданий, рекомендованных Высшей Аттестационной Комиссией (ВАК).

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Нигматуллина, Нурия Нурсиловна

Заключение

В современных условиях деятельность отечественных производителей должна быть ориентирована на выпуск высококачественной и конкурентоспособной продукции при максимальном снижении затрат на ее производство. Технический прогресс и в особенности организации производства на предприятиях молочной промышленности стимулируют автоматизацию производственных процессов, что приводит к снижению прямых затрат на труд и увеличению косвенных расходов. Увеличение косвенных затрат обусловлено также механизмом создания добавленной стоимости: все большую значимость приобретают затраты на разработку продуктов, на сбыт, маркетинг, взаимодействие с покупателями, логистику и контроль качества. Традиционные системы управленческого учета косвенных затрат не удовлетворяют современным требованиям и зачастую предоставляют непригодную для принятия обоснованных решений информацию, так как они возникли в условиях незначительности доли косвенных затрат против прямых. В целях решения этих и многих других управленческих проблем обосновано применение современного и более эффективного метода учета затрат и калькулирования себестоимости - АВС-метод.

В настоящее время, несмотря на довольно немалый стаж использования этого метода за рубежом и на российских предприятиях, отечественные ученые-экономисты неоднозначны в своих трактовках, как по названию самого метода, так и его элементов. Для использования в данной работе выбраны термины АВС-метод или учет затрат по операциям, как наиболее подходящие и понятные. Основным, ключевым элементом метода признаются операции (процессы), происходящие на предприятии. Примерами операций могут быть: доставка материалов со склада до производственного оборудования, переналадка оборудования для каждой партии продукции, упаковка продукции и др. Операция, как основа технологического, сбытового и управленческого процесса, требует привлечения ресурсов всех видов в определенных количествах, следовательно, к операции применимо понятие мощность - это пропускная способность операции в заданные промежутки времени, которая может быть двух видов:

1. Практическая мощность - это максимальная практически достижимая величина мощности, отражает потенциал конкретного вида деятельности.

2. Загруженная (реально используемая) мощность - это количественно выраженное фактическое использование операции (вида деятельности) за определенный период времени в производственной деятельности.

Исходя из вышесказанного, практическая мощность операции характеризуется сервисным потенциалом ресурсов, а загруженная мощность имеет место при реально потребленных ресурсах. Следовательно, загруженная мощность равна практической мощности при полной загрузке данной операции.

В АВС-методе появляется фактор, определяющий возникновение косвенных затрат как по операциям так и по конечным объектам калькулирования, - драйвер. Для распределения косвенных затрат сначала по операциям, а затем из операций по конкретным объектам затрат целесообразно использовать стандартные ставки драйверов, рассчитываемые по формуле:

Стандартная ставка драйвера операций = Пул затрат

Практическая мощность

В данном случае встает вопрос о правомерности переноса на конечную продукцию косвенных затрат, носящих потенциальный характер. Если используется фактическая мощность операции, тогда на один драйвер может прийтись больше затрат, чем при максимальной загрузке. Поэтому предлагается использовать стандартную ставку носителя затрат, рассчитанную исходя из практической мощности по определенному виду операций. Модель потребления ресурсов Р. Каплана и Р. Купера и использование стандартной ставки драйверов тесно связаны между собой. Предлагаемый нами подход позволяет как получать достоверную информацию о себестоимости продукции, так и управлять эффективностью процессов.

Сферами применения информации, полученной в результате калькулирования себестоимости, являются ценообразование и анализ прибыльности продукции. Для обеспечения данные сферы достоверной информацией вряд ли подходят традиционные системы калькулирования, использующие одну произвольную базу для всех косвенных затрат. Совсем иной подход формируется при применении АВС-метода, позволяющего распределить косвенные расходы, сгруппированные по функциональному признаку и присущим им драйверам (факторам) затрат. Цель применения вышеописанного метода распределения косвенных расходов - расчет себестоимости продукции. Данный показатель может использоваться в дальнейшем для определения ценовой политики и управления затратами внутри предприятия. В частности, информация о себестоимости продукта служит основой для принятия управленческих решений по ассортименту выпускаемой продукции.

Некоторые предприятия для определения ценовой политики используют маржинальный подход, как наиболее простой в эксплуатации. Но информация, полученная с помощью этого метода, не дает управленцам полной картины. Например, при сравнении двух продуктов, маржинальная прибыль которых положительна, мы не видим, который из них действительно дает прибыль или убыток с учетом полных затрат. Если даже маржинальная прибыль будет одинакова или МП одного из них будет больше, в конечном счете, продукт с большей маржинальной прибылью может оказаться убыточным. Анализ полной себестоимости позволяет, во-первых, определить, что реально приносит прибыль, и, во-вторых, сфокусировать свои усилия по продвижению на рынке более прибыльных продуктов. На наш взгляд, использование в процессе ценообразования, наряду с маржинальным подходом, данных о себестоимости продукции, рассчитанной по методу ABC, позволит принимать более взвешенные и дальновидные решения

Для успешного внедрения системы учета затрат, основанной на АВС-методе, необходимо не только знать основные теоретические принципы метода, но и важно детально спроектировать будущую модель с учетом особенностей конкретного предприятия. Наиболее важным этапом проектирования является сбор входной информации. Здесь мы выделили наиболее важные элементы: идентификация операций, происходящих на предприятии, и элементов затрат, и их взаимосвязь. Анализ литературных источников позволил определить основные критерии при выделении операций - они должны отражать специфику организации; сложные операции должны разбиваться на простейшие; должен существовать достоверный механизм распределения ресурсов между операциями; для каждой операции должен быть выбран драйвер, который должен идентифицироваться с отдельными продуктами и пропорционально зависеть от величины косвенных затрат. В процессе разделения затрат одной статьи между операциями основной проблемой является обеспечение достоверности распределения затрат. Наиболее точное разделение достигается, если затраты прямо относятся к операции. Для того чтобы избежать косвенного распределения сумм статей между операциями, необходимо организовать первичную локализацию затрат, например по местам возникновения затрат. При этом соотнесение места возникновения затрат с определенной операцией позволит установить прямой характер затрат данного места по отношению к определенной функции. Назначение по операциям конкретных затрат, понесенных местами возникновения затрат, определяется на основании первичных документов. В свою очередь, затраты внутри МВЗ могут распределяться по операциям по следующим принципам. Во-первых, как уже было сказано, прямое распределение. Во-вторых, статьи косвенных расходов внутри МВЗ могут объединяться в отдельные группы. Например, по принципу их функционального назначения, что позволяет рассматривать выделенные группы в качестве операций. В-третьих, косвенные расходы предварительно могут объединяться в ресурсы. Далее все элементы затрат должны быть поделены на две категории: материальные затраты и функциональные (косвенные) затраты. Как только элементы затрат поделены на эти две категории, следует классифицировать или кодировать установленные операции для последующего обобщения по ним информации. Могут применяться три наиболее распространенных схемы: иерархии функций, операций; функциональные центры; ранжирование по стоимости. При сборе информации для АВС-метода наряду с изучением производственно-технологических и учетных документов организации наибольшую пользу приносят такие способы, как анкетирование, интервьюирование и открытое наблюдение, задействующие весь рабочий персонал компании. Таким образом, для успешного использования внедренной в компанию системы учета затрат по методу ABC, система должна быть детально разработана и приспособлена к особенностям конкретной компании, чтобы генерировать всегда актуальную информацию.

Исследование учета затрат и калькулирования себестоимости на молокоперерабатывающих предприятиях, который организован в соответствии с Инструкцией по калькулированию себестоимости продукции на предприятиях молочной, маслосыродельной и молочноконсервной промышленности, утвержденной Министерством сельского хозяйства и продовольствия РФ от 19.03.96, позволил выявить следующие наиболее значительные недостатки в учете:

1. Рассогласованность бухгалтерского и управленческого учета. В управленческом учете калькулируется плановая себестоимость, с последующей корректировкой по фактическим затратам. Причем здесь определяется полная себестоимость и в разрезе видов продукции. В бухгалтерском учете рассчитывается только фактическая себестоимость, причем лишь производственная и в общем по всей продукции.

2. В управленческом учете коммерческие расходы распределяются по видам продукции согласно их доле в товарной продукции, что является не совсем корректным способом. Наше утверждение основывается на том, что не каждый рубль выручки сопровождается одинаковым объемом коммерческих затрат.

Так, на реализацию одного продукта может быть направлено больше усилий коммерческого отдела как в заключении договоров, так и в организации поставок; рекламные затраты, участие в конкурсах, тендерах также нельзя отнести ко всем продуктам и т.д. С другой стороны, есть определенная категория затрат, относимая непосредственно к клиентам в связи с их индивидуальными потребностями. С этой точки зрения коммерческие затраты должны быть учтены на уровне клиентов, а не на уровне отдельных продуктов.

3. В связи с автоматизацией производственных процессов необходимо пересмотреть состав косвенных затрат, т.е. некоторые, считавшиеся прямыми, затраты могут перейти в категорию косвенных (например оплата труда производственных работников).

4. Распределение косвенных расходов на предприятии производится пропорционально затратам на сырье или заработной плате производственных рабочих, что является необоснованным и произвольным.

Следствием всех вышеназванных недостатков учета является не точное исчисление себестоимости продукции, на которой основаны ценовая политика и принятие управленческих решений по ассортименту выпускаемой продукции, выходу на рынок нового вида изделия, закупкам у внешнего поставщика или открытию собственного производства компонентов. Для решения данных проблем разработана методология внедрения АВС-метода на молокоперерабатывающих предприятиях для калькулирования более достоверной себестоимости продукции на примере производства сыров и масла. Нами предложен справочник процессов с учетом технологии и организации производственного процесса. Нужно отметить, что для распределения большинства статей затрат мы использовали соответствующие центрам ответственности статьи затрат из Главной книги, так как аналитика счетов давала необходимую детализацию. Драйвером затрат на заработную плату с отчислениями непроизводственных рабочих является время, затраченное в каждой операции, а драйвером затрат для операции «Контрольные анализы» - количество анализов по операциям.

На данной стадии внедрения модели руководство уже получает точную информацию о стоимости каждой операции и возможность анализа причин данного обстоятельства. Дальнейшая разработка модели предполагает идентификацию драйверов операций для отнесения затрат по видам продукции. Первоначально производство масла и сыров идет одновременно и в определенный момент «Маслопроизводство» полностью отделяется от производства сыров. В связи с этим драйвера шести операций будут относиться ко всем видам продуктов, далее операции для производства масла и сыров, соответственно и драйвера, индивидуальны. Хочется отметить, что при определении драйверов для производства сыров целесообразно учитывать их трудоемкость, количество, вес и форму конечных кусков сыра, а также сроки созревания. Внедрение разработанного нами метода учета затрат и калькулирования себестоимости молочной продукции позволяет проводить сравнительный анализ показателей себестоимости продукции, рассчитанных традиционным способом и АВС-методом и принимать решения по ценообразованию, ассортименту продукции, повышению эффективности производственного процесса и оценке рентабельностипродукции, подкрепленные точными учетными данными.

Учитывая теорию иерархического анализа рентабельности и тенденцию увеличения косвенных расходов на сбыт, маркетинг и постпродажное обслуживание клиентов, нами разработана методология внедрения АВС-метода для оценки рентабельности клиентов. Данная разработка особенно полезна в условиях возрастания индивидуальных требований потребителей к обслуживанию и роста количества самих клиентов. В предложенной методике особое внимание обращается на определение практических и фактических значений мощности операций для расчета затрат на неиспользуемую мощность в общем и в разрезе операций. Полученная информация дает возможность выявить неэффективные операции и разработать варианты для решения проблемы.

Особое значение при анализе рентабельности клиентов приобретает наше предложение использовать корректировку с учетом фактора дисконтирования для клиентов с условиями отсрочки платежа. Деньги, полученные сегодня, при номинальном равенстве, не равны деньгам, полученным завтра. Например, в нашем случае срок отсрочки платежа 30 дней, банковский процент - 2% в месяц. Следовательно, выручкаот ООО «Форум» уменьшится и составит 2 205 882 (2250000/1,02). Эта разница в выручке не может быть учтена в финансовом или налоговом учете, но ее необходимо определять для целей управленческого учета. Получая последующую оплату за свою продукцию, комбинат вынужден будет решать вопросы финансирования своего производства. Для этого, возможно, потребуется привлечение заемных средств, что, в свою очередь, приведет к удорожанию продукции. Поэтому представление информации руководству комбината в подобном виде привлечет его внимание к данному факту (с учетом коэффициента дисконтирования рентабельность ООО «Форум» станет 9,4%).Таким образом, предложенная АВС-модель расчета рентабельности клиентов позволит руководителям компаний пересмотреть условия сотрудничества с целью повышения общей прибыльности предприятия.

Жесткая конкуренция на рынке молочной продукции вынуждает руководителей предприятий все чаще обращаться к современным, более эффективным, способам управления предприятием. Для этих целей мы предлагаем операционно-ориентированный подход к управлению предприятием. Данный подход рассматривает предприятие как набор рабочих операций, которые потребляют ресурсы и имеют какой-либо результат. В связи с этим в данной диссертации под бизнес-процессом мы понимаем совокупность взаимосвязанных операций (работ) по изготовлению готовой продукции или выполнения услуг на основе потребления ресурсов.

Обычно процессный подход ставится в противовес функциональному подходу, но мы рекомендуем сочетание этих двух подходов, где сотрудники группируются по принципу функциональной специализации, но участвуют в разных процессах, совмещая разные роли. А сколько ролей будет совмещать тот или иной сотрудник - это вопрос рационального использования ресурсов организации.

При операционно-ориентированном управлении предприятием для оценки эффективности операций целесообразным будет применение ABC-метода. В этом случае учет на предприятии выходит за рамки ABC-метода и переходит к учету и управлению затратами - ABM-методу. Применение АВМ-метода является первым шагом в определении тех видов операций, которые дублируются в рамках предприятия. Их устранение является очевидной мерой сокращения затрат. При анализе существующих на предприятии операций важно классифицировать их на операции добавляющие и не добавляющие ценности продукции. Одним из значимых компонентов управления по операциям (АВМ) при проведении политики сокращения затрат является управление мощностями, и в частности управление неиспользуемыми мощностями. В качестве действенных инструментов управления мощностями мы предлагаем аутсорсинг и инсорсинг.

В отношении аутсорсинга можно выделить два основных случая принятия положительного решения:

1. Когда ставка драйвера затрат, рассчитанная исходя из практической мощности операции, значительно превышает внешнюю цену аналогичной операции — аутсорсинг обусловлен неэффективностью операции на предприятии.

2. Когда существуют перебои в спросе на данную операцию и, соответственно, образуются значительные затраты на неиспользуемую мощность - аутсорсинг обусловлен необходимостью сокращения затрат на неиспользуемую мощность.

Инсорсинг обусловлен двумя причинами: наличием временной избыточной мощности и наличием конкурентного преимущества (наличием эффективного процесса, уникального ресурса, технологии).

При выявлении неэффективных, не добавляющих ценности продукту операций либо при других неудовлетворительных показателях операций необходимо усовершенствовать бизнес-процессы компании. Если же необходимо радикальное перепроектирование деловых процессов для достижения резких, скачкообразных улучшений главных показателей деятельности компании, то единственно верным методом будетреинжиниринг бизнес-процессов. В целом работа по реинжинирингу бизнеса состоит из двух основных этапов: «обратного» и «прямого» инжиниринга компании. Реинжиниринг начинается с описания и оценки ситуации «как есть». Для того чтобы понять, как и зачем менять, необходимо разработать цели и стратегию изменений, т.е. создать модель системы «как надо». Для разработки модели «как надо» вреинжиниринге применяется бенчмаркинг - это метод объективного систематического сопоставления собственной деятельности с работой лучших компаний (подразделений своей компании, филиалами), уяснение причин эффективности бизнеса партнеров, организация соответствующих действий для улучшения собственных показателей и их реализация. Выделяют четыре вида бенчмаркинга: внутренний, конкурентный, функциональный и общий. Внутренний бенчмаркинг очень удобен в применении для объекта диссертационного исследования, так как в ОАО «ВАМИН Татарстан» выполняется множество похожих бизнес-процессов и операций, которые различаются по технико-экономическим характеристикам.

Переход на операционно-ориентированное управление на предприятиях позволяет применять бюджетирование на основе операций - АВВ-метод, благодаря которому будет обеспечиваться гармоничность функционирования отдельных подразделений при реализации бизнес-проектов. Метод ABB позволяет осуществить стоимостное выражение ожидаемых операций и бизнес-процессов организации, отражающее прогноз их рабочей нагрузки для достижения согласованных стратегических целей и запланированных изменений с целью постоянного улучшения работы предприятия. ABB состоит из нескольких этапов:

1. Определение количества выпускаемой продукции и ее номенклатуры, то есть конечных объектов затрат.

2. Определение операций (действий), выполняемых для создания того или иного объекта затрат.

3. Расчет продолжительности (количества) операций. Для этого применяются драйверы.

4. Расчет потребности в ресурсах, используемых для выполнения запланированных действий.

5. Расчет затрат, необходимых для обеспечения работы нужного количества ресурсов.

6. Группировка затрат по центрам ответственности (ЦО) или бизнес-процессам.

Предложенный нами операционно-ориентированный подход к управлению компанией и применение АВС-информации в области сокращения затрат и бюджетирования помогают как повысить как управляемость организации, так и снизить зависимость от человеческого фактора и создать условия для сокращения затрат.

Для выявления скрытых резервов снижения затрат мы предлагаем воспользоваться системой целевой себестоимости, по-другому - таргет-костингом и кайзен-костингом. Применительно к предприятиям молочной промышленности концепция целевой себестоимости полезна для вновь открывшихся предприятий либо для комбинатов, осваивающих новый вид или несколько видов продукции. Система целевой себестоимости - это система организованного и целенаправленного снижения затрат производимой или планируемой продукции, ориентированная на фактические запросы потребителей и рыночную ситуацию. Достижение целевой себестоимости предполагает применение концепций таргет- и кайзен-костинга, как вместе, так и по отдельности. В работе мы показали возможность применения этих инструментов управления себестоимостью на примере нового продукта филиала ОАО «ВАМИН Татарстан «Арский молочный комбинат» - напитка «Биоритм-энергия». Совместное применение двух вышеназванных концепций позволило нам сократить фактическую себестоимость до уровня целевой.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Нигматуллина, Нурия Нурсиловна, 2010 год

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации. — М.: Мысль, 2008. - Часть 2. — 256 с.

2. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (утв. Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н с изменениями от 18.09.2006 г. №115н). Электронный ресурс. - режим доступа: http ://uchet-pbu.ru/pbu/pbu4.html

3. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № ЗЗн с измен, от 27.11.2006 №156н). Электронный ресурс. - режим доступа: http://uchet-pbu.ru/pbu/pbul 0.html

4. Аверчев И.Б Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. — М.: Вершина, 2006. 512 с.

5. Аникин Б.А., Рудая И.Л. Аутсорсинг и аутстаффинг: высокие технологии менеджмента: учебное пособие. М.: Инфро-М, 2006. - 288 е.: ил.

6. Апчерч А. Управленческий учет: приципы и практика: пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Финансы и статистика,2002. - 951 с.

7. Атрилл П., МакЛейни Э. Управленческий учет для нефинансовых менеджеров. М.: Изд-во «Баланс-Клуб», 2003. - 324 с.

8. Багаев И.В. Функциональный метод учета затрат торговой организации: дис. . канд. экон. наук /КГФЭИ. Казань,2008. - 182 с.

9. Бехтерева Е.В. Себестоимость: рациональный и эффективный учет расходов. Практическое пособие. М.: Омега-Л, 2007. - 152 с.

10. П.Богатин Ю.В. Управленческий учет. Информационное обеспечение рациональных плановых решений фирмы. М.: Финансы и статистика, 2007. — 512 с.

11. Бороненкова С.А. Управленческий анализ: учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 2003. - 384 е.: ил.

12. Васильева Л.С., Ряховский Д.И., Петровская М.В. Бухгалтерский управленческий учет: практическое руководство. — М.: Эксмо,2007. 320 с.

13. Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для ВУЗов. 6-е изд. - М.: ОМЕГ А-Л, 2008. - 576 с.

14. Бахрушина М.А. Управленческий анализ. М.: ОМЕГ А-Л, 2004. - 432 с.

15. Волкова О.Н. Управленческий учет: учебник. М.: Велби, 2008. - 472 с.

16. Воронова Е.Ю., Улина Г.В. Управленческий учет на предприятии: учебное пособие. М.: ТК Велби, Изд-во «Проспект», 2006. - 248 с.

17. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики: учебное пособие. М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2004. - 376 с.

18. Врублевский Н.Д. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. М.: Бухгалтерский учет, 2005. - 400 с.

19. Гварлиани Т.Е., Мостовая Е.В., Черемшанов С.В. Управленческий учет по видам деятельности. — М.: Финансы и статистика, 2007. — 304 с.

20. Горелик В.М., Парамонова Л.А., Низамиева Э.Ш. Управленческий учет и анализ. Учебное пособие. М.: КноРус, 2007. - 256 с.

21. Добровольский Е., Карабанов Б., Боровиков П. Бюджетирование: шаг за шагом. СПб.: Питер, 2006. - 448 е.: ил

22. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: учебное пособие для ВУЗов / пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили. 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 783 с.

23. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: учебник / пер. с англ. -М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 655 с.

24. Дугельный А.П., Комаров В.Ф. Бюджетное управление предприятием: учебно-практическое пособие. 3-е изд. - М.: Дело, 2007. - 432 с.

25. Елиферов В.Г., Репин В.В. Процессный подход к управлению: моделирование бизнес-процессов. Изд. 3-е и 4-е. - М.: Стандарты и Качество, 2006. - 408 с.

26. Ермакова H.A. Бюджетирование в системе управленческого учета. — М.: Экономисте, 2004. 187 с.

27. Ермакова, H.A. Контрольно-информационные системы управленческого учета. М.: Экономистъ, 2005. - 296 с.

28. Жарылгасова Б.Т., Суглобов А.Е. Анализ финансовой отчетности: учебник.- 2-изд., перераб и доп. М.: КНОРУС, 2008. - 304 с.

29. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для ВУЗов. -М.: Экономистъ, 2003. 618 с.

30. Ивлев В.А., Попова Т.В. АВС/АВМ/АВВ-методы и системы. М.: ООО «1С- Паблишинг», 2004. 192 с.

31. Ивлев В.А., Попова T.B. ABIS. Информационные системы на основе действий. М.: ООО «1С - Паблишинг», 2005. - 248 с.

32. Каплан P.C., Аткинсон Э.А., Банкер Р.Д. Управленческий учет, 3-е издание / пер. с англ. М.: Издательский дом «Вильяме», 2007. - 878 с.:ил.

33. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. М.: Финансы и статистика, 2003. - 352 с.

34. Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник для ВУЗов. М.: ЮНИТИ, 2003.-350 с.

35. Керимов В.Э. Управленческий учет: учебник. 4-е изд., изм. и доп. - М.: «Дашков и К0», 2005. - 460 с.

36. Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учебник. 6-е изд. - М.: «Дашков и К0», 2009.-484 с.

37. Кит У. Стратегический управленческий учет / пер. с англ. М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. - 448 с.

38. Комиссарова И.П. Трансформация учета расходов организации: методология и практика. — М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2002. —224 с.

39. Кондраков, Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие. М.: ИНФРА-М, 2003. - 368 с.

40. Красова О.С. Бюджетирование и контроль затрат на предприятии: практическое пособие. 4-е изд., стер. -М.: Омега-JI, 2009. — 169 с.

41. Куранова A.B. Управление затратами. М.: Приор, 2007. - 112 с.

42. Мизиковский Е.А. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие. М.: Экономистъ, 2006. - 555 с.

43. Мизиковский И.Е. Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях. М.: Экономистъ, 2006. - 200 с.

44. Мишин, Ю.А. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности: монография. М.: Издательство «Дело и Сервис», 2002.-176 с.

45. Молчанов С. Бухгалтерский и управленческий учет. 2 полных курса. М.: Эксмо, 2008. - 736 с.

46. Николаева С.А. Управленческий учет: учеб. пособие. М.: Институт профессиональных бухгалтеров России: Информационное агентство «ИПБР -БИНФА», 2005.-176 с.

47. Николаева O.E. Толковый англо-русский словарь основных терминов управленческого и финансового учета. 3-е изд., испр. и доп. - М.: ЛКИ, 2008. - 120 с.

48. Николаева O.E., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет., Научно-практическое издание. М.: УРСС, 2003. - 304 с.

49. Николаева O.E., Шишкова Т.В. Управленческий учет: учеб. пособие, 6-е изд. М.: УРСС, 2006. - 320 с.

50. Овсийчук М.Ф., Хамидуллина Г.Р., Ахметова A.A. Учет затрат: проблемы бухгалтерского и налогового учета. М.: Издательство «Экзамен», 2004. - 144 с.

51. Осипенкова О.П. Управленческий учет. М.: Изд-во «Экзамен», 2002. - 256 с.

52. Попов H.A., Попова E.H. Основы аграрного менеджмента. М.: изд-во «РУДН», 2008. - 186 с.

53. Соколов, А.Ю. Управленческий учет накладных расходов. М.: Финансы и статистика, 2004. - 448 с.

54. Соколов Я.В., Пятов M.JI. Бухгалтерский учет для руководителя. М.: Проспект, 2008. - 232 с.

55. Стефанова С.Н., Ткаченко И.Ю. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятиях. М.: Изд-во «Феникс», 2008. - 220 с.

56. Стешиц Л.И. Бухгалтерский учет и аудит в АПК. М.: Изд-во ИВЦ Минфина, 2009. - 525 с.

57. Стешиц Л.И., Стешиц М.И. Калькуляция себестоимости продукции в организациях АПК: учеб. пособие. Минск: Высш. шк., 2008. - 304 с.

58. Суйц В.П. Управленческий учет: учебник. М.: Высшее образование, 2007. -317с.

59. Трубочкина М.И. Управление затратами предприятия. — М.: ИНФРА-М, 2006.-218 с.

60. Трухачев В.И., Криулина E.H., Тарасенко Н.В. Практикум по экономике предприятия АПК: учебно-методическое пособие. М.: Финансы и статистика, 2008. - 143 с.

61. Уткина С.А. Расходы организации: бухгалтерский и налоговый учет. М.: Омега-Л, 2007. - 256 с.

62. Хамидуллина Г.Р. Издержки обращения: учет, анализ и контроль. 2-е изд., перераб. и доп. -М.: изд-во «Экзамен», 2004. - 336 с.

63. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет, 10-е издание. -Пер. с англ. СПб.: Питер, 2007. - 1008 с.

64. Шуремов E.JI., Чистов Д.В., Лямова Г.В. Информационные системы управления предприятиями. М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2006. — 112 с.

65. Статьи в периодических изданиях:

66. Александров O.A. Совершенствование управленческого учета на основе методики ABC //Экономический анализ: теория и практика. 2006. — № 14. - С. 20-26.

67. Астанин Д. Ю. Методика оценки уровня организации реинжиниринга бизнес-процессов на предприятии //Менеджмент в России и за рубежом. 2008. - №2. - С. 70-81.

68. Атаманов Д.Ю. Определение себестоимости методом ABC //Финансовый директор. 2003. - № 7-8. - С. 38-51.

69. Атаманов, Д.Ю. Распределение затрат при калькуляции себестоимости традиционным и операционно-ориентированным методом //Маркетинг в России и за рубежом. 2003. - № 3. - С. 3-17.

70. Багаев И.В. Формирование бюджетных показателей торговой организации в условиях применения АВВ-метода //Управленческий учет. 2008. - №2. - С. 315.

71. Балакирева М.Н. Калькулирование себестоимости продукции с помощью метода таргет-костинга // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2004. -№ 1.-С. 32-35.

72. Баринов В.А. Реинжиниринг: сущность и методология // Elitarium.ru. 2006. Электронный ресурс. URL: http://vmw.elitarium.m/2006/05/12/reinzhiniringsushhnostimetodologija.html

73. Бенчмаркинг менеджмент или шпионаж // Elitarium.ru. - 2003 Электронный ресурс. URL: http://vmw.elitarium.ru/2003/12/14/benchmarkingmenedzhmentilishpionazh.html

74. Бухонова С.М., Дорошенко Ю.А., Гусев С.А. Особенности процессного подхода к управлению затратами предприятия // Экономический анализ: теория и практика. 2006. - № 6. - С. 28-32.

75. Вахрушина, М.А. Бюджетирование: задачи и процедуры // Современный бухучет. 2004. -№ 12. - С. 30-35.

76. Бахрушина М.А. Учет затрат по бизнес-процессам // Бухгалтерское приложение. 2004. - № 13.-С. 19-21.

77. Вишняков, О., Тулинцев, К. Процессный подход в управлении организацией // Финансовая газета. 2004. - № 50. - С. 14-15.

78. Вишняков, О., Тулинцев, К. Процессный подход в управлении организацией (окончание) // Финансовая газета. 2004. - № 51. - С. 14-15.

79. Воронова Е.Ю. Функциональный метод учета затрат // Аудиторские ведомости. 2008. - №2. - С. 67-76.

80. Габдулгазизова Н.Н. Применение функционального учета затрат (метода ABC) // Современные аспекты экономики. 2006. - № 17(110). - С. 145-148.

81. Габдулгазизова Н.Н. Функциональная калькуляция себестоимости (АВС-метод) // Там же. С. 149-154.

82. Галкина Е.В. Модель управленческого учета расходов на продажу в оптовой торговле на основе метода ABC-COSTING // Управленческий учет. 2005. -№2. Электронный ресурс.URL:http: //www.upruchet.ru/articles/2005/2/3484.html

83. Головина Т.А. Управленческий анализ в целях принятия оптимального решения при наличии альтернативных вариантов производства в молочной промышленности // Управленческий учет. 2006.— №5. - С. 69-76.

84. Горюнов Е.В. Управление проектом по реинжинирингу бизнес-процессов // Менеджмент в России и за рубежом. 2008. - №3. - С. 88-96.

85. Гребнев Е.Т, Кандрашина Е.А., Хайнце X. Процессно-ориентированное управление // Менеджмент в России и за рубежом. 2003. - №1. -Электронный ресурс. URL: http://www.mevriz.rU/articles/2003/l/1061.html

86. Грибановский В.М. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики России // Управленческий учет. 2005. - № 1.-С.7-11.

87. Гусева И.Б. Предпосылки интегрированного управления затратами предприятия // Менеджмент в России и за рубежом. 2005. - №3. - С. 65-70.

88. Гущина И.Э. Бюджетирование в системе управленческого учета. // Бухгалтерский учет. 2004. - № 19. - С. 50-55.

89. Емельянов П.С. Оценка технологии и расчет себестоимости инновационного продукта в системах управленческого учета // Менеджмент в России и за рубежом. 2008. - №4. - С. 120-127.

90. Ерижев М.К. Развитие методов управления затратами, учета и калькулирования себестоимости. // Менеджмент в России и за рубежом. 2003. -№ 6. - С.113-115.

91. Ермакова, H.A. Учет фактических затрат и калькулирования при процессной структуре организации производства и управления // Современный бухучет.- 2005. -№ 1.-С. 26-30.

92. Ермолаева Н. Отдавать или не отдавать // Журнал «СЮ». 2007. - №4. Электронный ресурс. URL: http://www.sistema32.ru/arcticles.html

93. Залевский В.А. Управленческий учет и анализ формирования себестоимости для целей стратегического менеджмента // Управленческий учет. -2009. -№1. -С. 3-13.

94. Залевский В.А. Бюджетирование как средство контроля систем управленческой учетно-аналитической системы затрат // Управленческий учет. -2009. -№3. С. 98-106.

95. Захаров И.В., Формулевич JI.B. Бизнес-планирование как неотъемлемая часть процесса бюджетирования // Управленческий учет. 2008. - №11. - С. 86-93.

96. Иванов В.В., Богаченко П.В., Хан O.K. Формирование системы управленческого учета на основе процессных методов управления компанией // Управленческий учет. 2006. - № 2. - С. 22-35.

97. Ивлев В.А. Попова Т.В. Применение метода ABB в коммерческих банках Consulting.ru, 2009. - Электронный ресурс. URL: http://consulting.ru/ 270mgmt6

98. Илюхина H.A. Калькулирование себестоимости: современные методы учета затрат // Аудиторские ведомости. 2006. - №4. - С. 39-47.

99. Карабанов Б. Бизнес-инжиниринг. Не роскошь, а средство управления. -AUP.ru Электронный ресурс. URL: http://www.aup.ru/articles/management/12.htm

100. Каспина Р.Г., Габдуллин P.P. Особенности применения ABC-метода на предприятиях полиграфической отрасли // Управленческий учет. 2008. - №2. -С. 93-102.

101. Константинов В.А. Организация системы управленческого анализа затрат на предприятиях молочной промышленности // Управленческий учет. 2005. — №1. - Электронный ресурс. URL: http: //www.upruchet.ru/articles/2005/l/3484.html

102. Котляр 3. Управленческий учет: с чего начать? // Экономика и жизнь. — 2006. -№24. С. 24-30.

103. Кулик О.С. Силы, слабости, возможности и угрозы методики попроцессного бюджетирования ACTIVITY BASED BUDGETING в формате метода SWOT-АНАЛИЗ // сайт РГЭУ «РИНХ» Электронный ресурс. URL: http://www.rsue.ru/econference/index.aspx?r~tezis&id=l&tid=l 54

104. Кыштымова Е.А., Боброва H.A. Формирование информации по затратам на производство для калькулирования себестоимости // Аудиторские ведомости. 2007. - №4. - С. 72-81.

105. Ш.Левкин Н.В. Реинжиниринг и даунсайзинг // Менеджмент в России и за рубежом. 2006. - №4. - С. 96-105.

106. Макарова К.С. Учет затрат по центрам ответственности и местам их возникновения в мебельном производстве // Управленческий учет. — 2009. — №3.-С. 74-83.

107. Манько С. Target и kaizen costing. Японские методы управления затратами. // Двойная запись. 2005. - № 9. - С. 16-19.

108. Маслов Б.Г. Теоретические аспекты понятия «себестоимость» для целей учетно-аналитической системы // Управленческий учет. 2009. - №5. - С. 1928.

109. Маслова И.А., Прозорова С.С. Управленческий учет накладных расходов: возможности применения метода ЛТ (Just-In-Time) и метода ABC // Управленческий учет. 2006. - №4. - С. 15-26.

110. Методология АВС-АВВ-АВМ// «Стандарты и качество» Госстандарта России Электронный ресурс. URL: http://www.ms-dynamics.ru/fomm/index.php?showtopic=:2235

111. Методы реинжиниринга бизнес-процессов Электронный ресурс. URL: http://quality.eup.ru/DOCUM3/pbvrbk.html

112. Милосердов Д.О. Модели реинжиниринга бизнес-процессов организационно-управленческой структуры промышленного предприятия // Менеджмент в России и за рубежом. 2006. - №4. - С. 105-114.

113. Михайлова Е.А. Основы бенчмаркинга: основные принципы концепции и планирование бенчмаркингового проекта // Менеджмент в России и за рубежом. 2001. - №3. Электронный ресурс. URL: http://www.cfin.ru/press/management/2001-3/07.shtml

114. Молвинский А. Учет затрат: на что обратить внимание // Финансовый директор. 2006. -№3.- С. 62-71.

115. Морозкина С.С. Калькулирование продукции в целях бухгалтерского и управленческого учета // Все для бухгалтера. 2007. - № 15. - С. 16-20.

116. Нигматуллина H.H. Возможности определения рентабельности покупателей на основе функционально-процессного метода учета затрат // Вестник Казанского Государственного Аграрного Университета. —2008. — № 1(7).-С. 40-45.

117. Нигматуллина H.H. Бюджетирование на основе АВВ-метода на предприятиях молочной промышленности // Вестник Казанского Государственного Аграрного Университета. -2009. № 4(14). - С. 61-64.

118. Нигматуллина H.H. Использование информации, полученной от ABC -метода, для формирования управленческого инструментария на предприятиях молочной промышленности // Вестник Университета (Государственный Университет Управления). 2009. - № 23. - С. 93-96.

119. Никитин С. А. Совершенствование учета себестоимости продукции предприятий как необходимый элемент повышения качества менеджмента // Управленческий учет. 2009. - №8. - С. 78-82.

120. Общая характеристика реинжиниринга бизнес-процессов // Информационный бизнес портал «Market-pages.ru» Электронный ресурс. URL: http://rnarket-pages.rU/biznesproces/l .html.

121. Пивкин С.А. Периодичность выбора баз распределения косвенных затрат при расчете себестоимости продукции производственного предприятия // Управленческий учет. 2008. - №5. - С. 34-42.

122. Процессное управление первые итоги и перспективы // БИТ-Петербург Электронный ресурс. URL: http://vmw.big.spb.ru/publications/bigspb/process/processmanagement.shtml

123. Редченко К. Таргет-костинг // Корпоративный менеджмент. 2002 Электронный ресурс. URL: http://www.cfm.ru/ias/targetcosting.shtml

124. Рябков А.В. Таргет-костинг: формирование себестоимости и цены товара на основе маркетинговых расчетов // Маркетинг и маркетинговые исследования. 2005. - №2 (56). - С. 35-40.

125. Самусенко С.А. Внедрение системы Activity-Based Costing с использованием модульного принципа формирования плана счетов //Управленческий учет. 2006. - № 3. - С. 5-17.

126. Самусенко, С.А. Элементы метода Activity Based Costing в системе попередельного учета затрат и калькулирования себестоимости продукции // Управленческий учет. 2006. - №5. - С. 19-32.

127. Сигидов Ю.И., Адаменко А.А., Рыбянцева М.С. Системный подход к классификации методов учета затрат // Управленческий учет. 2009. - №2. - С. 27-35.

128. Славников Д.В. Таргет-костинг стратегический инструмент в системе управления затратами предприятия // Финансовый директор. - 2004. - №5. -С.28-35.

129. Славников Д.В. Target-costing как метод целевого стратегического управления затратами // Менеджмент в России и за рубежом. 2005. - № 6. - С. 64-69.

130. Слуцкин M.JI. Влияние способов распределения накладных расходов на принятие управленческих решений // Финансовый менеджмент. 2002. — №4. -С.65-72.

131. Смирнова Н. Таргет-костинг позволяет управлять себестоимостью // Консультант. 2006. - № 7.

132. Соколов A.A. Особенности организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции операционных сегментов предприятия // Аудитор. -2005.-№8.-С. 12-21.

133. Соколов А.Ю. Концепция целевого управленческого учета затрат // Управленческий учет. 2008. - №5. - С. 42-51.

134. Стрикленд А. Дж. Аутсорсинг: преимущества и недостатки //Социальный предприниматель и Бизнес-Ангелы. 2005. Электронный ресурс. URL: http://project-invest.org/2008/05/31/autsorsing-preimushhestva-i-nedostatki.html

135. Сыч С.А., Шамов В.А., Сарайкин A.B. Методика мультибазисного распределения накладных расходов: новый взгляд на АВС-метод // Управленческий учет. 2008. - №6. - С. 36-46.

136. Трапезникова Н.Г. Формирование себестоимости услуг на предприятии электросвязи // Управленческий учет. 2008. - №7. - С. 17-23.

137. Уваров В.В. Бенчмаркинг как современный метод управления бизнесом //Менеджмент в России и за рубежом. 2005. - №4. - С 66-71.

138. Усатова JI.B. Механизм применения ABC метода в учетно-аналитической системе затрат для эффективного управления себестоимостью выпускаемой продукции // Управленческий учет. - 2008. - №10. - С. 36-46.

139. Усатова JI.B. Организация современного управленческого учета на промышленных предприятиях с применением зарубежных методик учета затрат // Управленческий учет. 2008. - №7. - С. 30-37.

140. Федоринов A.A. Перевод внутренней службы ИТ промышленного предприятия на инсорсинг //Системы управления бизнес процессами. - 2008. -№ 1. - Электронный ресурс. URL: http://joumal.itmane.ru/node/27

141. Хлевная Е.А. Бюджетирование как инструмент реализации стратегии и управления развитием предприятия // Управленческий учет. 2009. - №2. - С. 103-112.

142. Шапорова О.А. Информационно-аналитическое обеспечение принятия управленческих решений на основе современных систем учета затрат // Управленческий учет. 2009. - №8. - С. 29-38.

143. Шигаев А.И. Целевое калькулирование себестоимости продукции (методика Target-costing) // Современный бухучет. 2004. - №3. - С. 14-20.

144. Чернова М.В. Бюджетирование в производстве молочных продуктов // Управленческий учет. 2008. - №9. - С102-112.

145. Чупахина Н.И. Стратегическая важность управленческого учета затрат // Управленческий учет. 2008. - №5. - С. 51-59.

146. Тип драйвера Область применения Пример фактора

147. Анкета для выявления ключевых процессов на предприятиизаполнять отдельную форму для каждого процесса.)1. ПодразделениеИсполнитель1. Координаты исп. (тел.)

148. Процесс (краткое описание)

149. Детализированное описание процесса (основные процедуры или действия)

150. Как часто вы участвуете в выполнении данного процесса (пояснить)?

151. Как часто данный процесс осуществляется?

152. Что является характеристикой объема выполненной работы (например, количество наладок, количество партий, количество счетов-фактур)?продолжение приложения 2

153. Анкета для выявления практической мощности отдельных операций.1. Подразделение

154. Операции 1 2 3 4 5 6 7 8 9

155. Характеристика объема выполненных работ1. Фактическая мощность

156. Напряжение (если да, указать какое)1. Резерв мощности (какой) 1. Комментарии